

A inconstitucionalidade da incidência do ISS na importação de serviço proveniente do exterior ou que nele tenha se iniciado

Autor: Ricardo Gewehr Spohr

Advogado da União, especialista em
Direito Tributário

pelo Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários (IBET)

Publicado na Edição 23 - 29.04.2008

Resumo: A Lei Complementar nº 116/2003 trouxe algumas disposições, referentes à incidência do Imposto sobre Serviços (ISS), até então inexistentes no ordenamento jurídico pátrio. Por se tratar de inovações, é inevitável o questionamento acerca da sua (in)constitucionalidade. O presente estudo tem como escopo auxiliar o leitor na formação da sua convicção, através da análise dos referidos dispositivos legais, especificamente os atinentes à importação de serviço do exterior, em face da Constituição Federal.

Palavras-chave: ISS. Imposto sobre Serviços. Importação. Exterior. Critério Material. Critério Espacial. Critério Pessoal. Sujeito Passivo. Extraterritorialidade. Regra-Matriz. Prestação de Serviço. Estabelecimento Prestador. Fruição. Lei Complementar. Município.

Sumário:

Introdução. 1 Breve análise da regra-matriz constitucional do Imposto sobre Serviços: critérios material, espacial e pessoal. 1.1 Critério material. 1.2 Critério espacial. 1.3 Critério pessoal (sujeito passivo). 2 A regra-matriz de incidência do ISS na hipótese do serviço proveniente do exterior ou cuja prestação se tenha Iniciado no exterior do país (LC nº 116/03): critérios material, espacial e pessoal. 2.1 Critério material. 2.1.1 Local da efetiva prestação do serviço. 2.1.2 Local do estabelecimento do prestador do serviço. 2.2 Critério espacial. 2.3 Critério pessoal (sujeito passivo). 3 ISS sobre a importação de serviços e a Lei Complementar: um novo imposto?. 4 Paralelo com outros tributos. Conclusão. Referências bibliográficas.

Introdução

A Lei Complementar nº 116/03 trouxe algumas novidades acerca do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), dentre elas está a ampliação das hipóteses de incidência constantes na lista de serviços

e, especialmente, a instituição da incidência do imposto municipal sobre as importações de serviços.

O art. 1º e seu § 1º da LC nº 116/03 assim dispõem:

"Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º. O imposto incide também sobre o **serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.**" (grifo nosso)

Muito se tem discutido sobre a (in)constitucionalidade dessa norma posta pelo § 1º, bem como das que lhe são conexas, principalmente por se tratar de tributação inédita no campo de incidência do imposto sobre serviços, haja vista que o diploma anterior (Decreto-Lei nº 406/68) não fazia qualquer referência semelhante.

Sem qualquer pretensão de dar a palavra final sobre o assunto, mas apenas de contribuir para o debate da questão, procuraremos demonstrar, com a devida vênia dos que entendem em sentido oposto, a insubsistência da tributação (ISS) sobre a importação de serviços frente à Constituição Federal.

Para tanto, por serem, na nossa visão, pontos cruciais de embate, faremos uma análise comparativa especificamente dos critérios material, espacial e pessoal (sujeito passivo) que compõem a regra-matriz de incidência do ISS na Constituição com os trazidos pela LC nº 116/03.

A par das características do ISS na importação de serviços, analisaremos algumas das funções da lei complementar, bem como sua legitimidade ou não de instituir novo imposto, distinto do Imposto sobre Serviços de competência municipal.

Por fim, realizaremos um paralelo do ISS na importação de serviços com outros tributos com os quais a Constituição gravou a importação.

1 Breve análise da regra-matriz constitucional do Imposto sobre Serviços: critérios material, espacial e pessoal

A Constituição Federal, em seu art. 156, III, atribuiu aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre

serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Embora a Carta Magna não tenha fornecido o conceito de serviço de maneira explícita, cremos que o sistema constitucional de outorga de competências tributárias nos permite construir essa definição, por exclusão das demais competências atribuídas, de modo privativo, a cada uma das pessoas políticas.

Todos os fatos sobre os quais é possível instituir imposto estão previstos expressamente, de forma explícita ou implícita, na Constituição Federal, no bojo da discriminação das competências tributárias outorgadas às pessoas políticas.

O intérprete, a partir dessa visão sistemática do texto constitucional, poderá definir o adequado arquétipo do imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios. Estará, no entanto, limitado aos contornos fixados por esse mesmo contexto.

Dessa maneira, quando do exercício de sua competência tributária, o ente político-constitucional competente deve trilhar pelo caminho traçado pelo Texto Supremo, sob pena de a respectiva legislação instituidora do tributo padecer por inconstitucionalidade.

Apesar de a Constituição não criar tributos, mostra-se, pois, correta a afirmação de Souto Maior Borges, no sentido de que o processo de criação de tributo nela tem início.**(1)**

No caso do ISS, a Constituição descreve, genericamente, ao distribuir competências, quais os fatos que podem ser adotados pelos legisladores municipais como hipótese de incidência desse imposto, procedendo à descrição dos campos materiais dentro dos quais os respectivos legisladores exercerão a competência recebida.

O ilustre professor Aires F. Barreto, antes mesmo de conceituar o que seria serviço tributável, no contexto constitucional, definiu, de maneira clara e objetiva, o que seria propriamente "serviço", in verbis:

"É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho 'para si mesmo', não o é afirmar-se que se prestou serviço 'a si próprio'. Em outras palavras,

pode haver trabalho sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica." **(2)**

Portanto, quando o Município recebe a sua competência para tributar serviços, ele a recebe com os limites que lhe são postos pela própria Constituição.

1.1 Critério material

Em face do próprio conceito de serviço descrito pela Constituição, deflui que somente é tributável a prestação de serviço, e não o seu consumo, a sua fruição, a sua utilidade ou a sua utilização.

Só a prestação do serviço é tributável, porque o conteúdo econômico indica o prestador como o verdadeiro beneficiário da retribuição que, de alguma maneira, é o modo objetivo de mensuração desse mesmo conteúdo econômico. O consumo, a fruição e a utilização do serviço não podem ser postos ou entendidos como compreendidos nessa materialidade da hipótese de incidência porque os sujeitos das ações de consumir, fruir e utilizar são, necessariamente, diferentes do prestador do serviço.

Não pode haver ISS sobre o fato consumir serviço, fruir serviço ou utilizar serviço porque esses verbos e respectivos complementos não defluem do arquétipo constitucional desse imposto. Assim, se fruidor, se consumidor, se beneficiário de utilidade forem chamados a contribuir, já se estará não diante do fenômeno "prestação do serviço" (desempenho de esforço humano em favor de terceiro), mas sim de outros fatos quaisquer, inteiramente distintos. Tal é o caso de considerar-se o "beneficiário de um esforço humano" ou "fruidor ou destinatário" do mesmo. **(3)**

Sendo a síntese do critério material do ISS representada pelo verbo prestar e pelo respectivo complemento serviço, o correto é que o tributo atinja o produtor da ação "prestar serviço", o agente dessa ação, que inexoravelmente é o prestador do serviço. **(4)**

Caso venha a recair a descrição do critério material do ISS sobre circunstância outra que não a prestação de serviço, estar-se-á a contornar a Constituição para instituir, na verdade, imposto novo, com características distintas do ISS, haja vista o distanciamento dos parâmetros constitucionais traçados. Esse assunto será melhor tratado adiante (item 3).

1.2 Critério espacial

A importância da correta identificação do critério espacial do ISS reside em delimitar o local em que se considera conjugado o verbo e

seu complemento, descritos no critério material, autorizando a instalação do vínculo obrigacional tributário.

Na linha dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho,

"acreditamos que os elementos indicadores da condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, hão de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária: a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares."**(5)**

É preciso, porém, ainda segundo o mestre, deixar clara a distinção entre critério espacial da hipótese e campo de eficácia da lei tributária. Por vezes, em razão de uma opção do legislador, coincide o critério espacial com o próprio plano de eficácia territorial da lei, dando a impressão de que não pudessem adquirir feição diferente, o que não é verdade.

No que concerne ao ISS, a Constituição Federal não é expressa no que diz respeito ao local onde se reputará ocorrido o fato jurídico. Entretanto, pode-se constatar que o critério espacial da hipótese coincide com o campo de eficácia da lei tributária. Logo, o fato jurídico-tributário definido pela Constituição há de ocorrer em qualquer ponto situado dentro do território do Município, que é onde a lei municipal poderá produzir seus efeitos, enquadrando-se, pois, no terceiro item (c) supradescrito.

De acordo com o princípio da territorialidade, as leis tributárias aplicam-se, via de regra, apenas aos fatos ocorridos no território abrangido pelo ente político tributante. Implícito na Constituição Federal, derivado da soberania e da forma de organização do Estado brasileiro,**(6)** o princípio da territorialidade impede que a legislação de um determinado ente político-constitucional produza efeitos fora dos seus limites geográficos.

Excepcionalmente, nos termos do art. 102 do CTN,

"a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que

participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União."

Trata-se aqui de eficácia extraterritorial das leis municipais no âmbito interno do país. Contudo, não é nosso objetivo debater, neste momento, a possibilidade ou não de vir o legislador infraconstitucional, utilizando-se da norma insculpida no art. 146, inc. I, da CF, que trata da edição de lei complementar para dispor sobre conflitos de competência entre Municípios, a considerar, em determinadas situações, prestado o serviço no local do estabelecimento do prestador (ou do domicílio), outrora no local da efetiva prestação.

Apenas para registrar, o professor Roque Carrazza, dentre outros tantos autores, predica que

"a Constituição traçou a regra-matriz de todos os tributos. Esta regra-matriz – que vincula o Poder Legislativo das várias pessoas políticas – indica, dentre outras coisas, o aspecto espacial possível da hipótese de incidência de cada exação (ou seja, os limites do aspecto espacial da hipótese de incidência dos tributos). O postulado vale também para o ISS. De acordo com a Constituição, este imposto só pode alcançar os serviços de qualquer natureza (exceto os referidos no art. 155, II, da CF) prestados no território do município tributante. Por quê? Porque nosso Estatuto Magno adotou um critério territorial de repartição das competências impositivas que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato impositivo ocorreu."**(7)**

Por outro lado, divergindo desse entendimento, há os que entendem que poderia incidir o fenômeno da extraterritorialidade, pois um serviço prestado em território de um determinado Município seria tributado conforme as normas de outro, no qual estivesse localizado o estabelecimento do prestador.**(8)**

Diferentemente, porém, é a hipótese de determinada lei municipal alcançar fato ocorrido em território estrangeiro. A Constituição Federal, em nenhum momento, autoriza a instituição do ISS sobre fatos que se desenrolem fora do país.

O princípio da territorialidade, que, no âmbito interno, possui controvertida aplicação em função das disposições contidas na LC 116/03 (art. 3º), interpretadas à luz do art. 146, I, da CF, no âmbito externo, por ausência de permissivo constitucional, deve ser inegavelmente observado.

Além disso, mostra-se claramente ineficaz a legislação tributária que pretenda alcançar fatos ocorridos fora do território nacional.

1.3 Critério pessoal (sujeito passivo)

Paulo de Barros Carvalho bem demonstrou que, em geral, o modo descritivo ou demarcado dos campos materiais de competência tributária, adotado pelo legislador constituinte, no Brasil, consiste em acoplar verbos e respectivos complementos, de tal modo que os sujeitos desses verbos são forçosamente os sujeitos constitucionalmente designados, cujo patrimônio será diminuído pela incidência da lei tributária.**(9)**

Estes são os destinatários constitucionais da carga tributária. Em princípio, devem ser, portanto, os contribuintes das relações tributárias, na forma da lei, a serem criadas. Só em casos excepcionais pode haver transferência da responsabilidade tributária, de modo a deixar como sujeitos passivos outros que não estes, constitucionalmente designados.

Não se pode admitir liberdade do legislador na deslocação da sujeição passiva, porque fazê-lo importaria tornar inócuas as dicções constitucionais e esvaziar totalmente o significado das demarcações constitucionalmente estabelecidas dos fatos, que não são meros pressupostos das obrigações tributárias, mas, muito mais do que isso, devem ser – em homenagem ao princípio da capacidade contributiva, conjugado com o princípio da discriminação rígida das competências – fatos reveladores de riqueza de determinadas pessoas: aquelas constitucionalmente visadas pelo constituinte, ao mencionar os fatos que elas causam, produzem, ou com os quais se relacionam.

Parece indubitado que a Constituição, ao mencionar serviço, refere-se ao seu prestador como "destinatário constitucional". Quer dizer, a Constituição não se limita à consideração objetiva do serviço, mas, para fixar o conceito de serviço tributável, necessariamente faz referência ao prestador do serviço, nele centrando a sua preocupação tributária mediante a implícita autorização, ao legislador infraconstitucional, para que atinja o prestador, que – no contexto de prestações com conteúdo econômico – será o beneficiário da retribuição ou remuneração a que ele corresponda.

Caso se pretenda entender como tributável a fruição do serviço, então, como visto, o sujeito já será outro e a própria figura já deixará de ser aquela constitucionalmente contemplada. O consumidor é o tomador de serviço.

Em verdade, quem extrai proveito econômico é o prestador; ele é que se beneficia da remuneração pela prestação. É ele, destarte, o destinatário constitucional tributário. É certo que quem presta serviço

o faz com o fito econômico, o que dá ao fato exatamente aquele conteúdo econômico constitucionalmente requerido.

2 A regra-matriz de incidência do ISS na hipótese do serviço proveniente do exterior ou cuja prestação se tenha Iniciado no exterior do país (LC nº 116/03): critérios material, espacial e pessoal

Levando em consideração a regra-matriz constitucional traçada para o imposto sobre serviços, com as ponderações feitas acima acerca dos critérios material, espacial e pessoal (sujeito passivo), passaremos a demonstrar a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre serviços provenientes do exterior ou cuja prestação lá se tenha iniciado, trazida pela LC nº 116/03, atacando especificamente os critérios referidos.

Antes de mais nada, salienta-se que, no decorrer deste capítulo, procuraremos orientar nosso estudo com observância da divergência jurisprudencial e doutrinária – já mencionada – existente sobre o critério espacial do ISS (local da efetiva prestação do serviço ou local do estabelecimento do prestador), haja vista os distintos efeitos práticos desencadeados por cada tese.

2.1 Critério material

Consoante o aduzido anteriormente, a Constituição Federal, ao prever a possibilidade de tributação de serviços de qualquer natureza, está, intrinsecamente, referindo-se à instituição de imposto sobre a prestação de serviços, uma vez que o ISS incide, necessariamente, sobre uma atividade, denominada "serviço" simplesmente, ou prestação de serviços.

A realidade fenomênica mostra inúmeras situações em que as atividades (prestação de serviços) resultam de uma série de etapas que, em tese, poderiam ser consideradas individualmente para efeito de tributação. São o que se costuma chamar de "serviços complexos".

Contudo, o que importa é considerar o negócio jurídico objetivado pelas partes. O serviço que configura atividade-meio, imprescindível para a concretização da atividade-fim, deve receber o mesmo tratamento tributário dispensado a esta.

É o que, aplaudidamente, esclarece Aires F. Barreto:

"Alvo de tributação é o esforço humano prestado a **terceiros como fim ou objeto**. Não as suas **etapas, passos ou tarefas intermediárias**, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do facere (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo)."

"As etapas, passos, processos, tarefas, obras são feitas, promovidas, realizadas 'para' o próprio prestador, e não 'para terceiros', ainda que estes os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível)."**(10)**

E conclui:

"somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS (e ao ICMS), as atividades entendidas como **fim**, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, podem decompor um serviço – porque **previsto, em sua integridade, no respectivo item específico da lista da lei municipal** – nas várias ações-meios que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em desconsideração à hipótese de incidência desse imposto."**(11)**

A identificação do serviço – previsto na lista anexa à lei municipal – que configura a atividade-fim é indispensável para a especificação do critério material da norma de incidência.

Mas a relevância da identificação da atividade-fim não pára por aí, consoante o que adiante se explicitará.

2.1.1 Local da efetiva prestação do serviço

Caso se adote como critério espacial da regra-matriz de incidência o local da efetiva prestação do serviço, e para que possa ser exigida a exação, é indispensável a ocorrência do fato "prestar serviço", integralmente ou, pelo menos, a atividade-fim, no território nacional. Do contrário, o prestador do serviço, nacional ou estrangeiro, não poderá ser alcançado pela norma impositiva.

Temos não ser possível, diante da ausência de disposição constitucional nesse sentido, a tributação, pelo ISS, de serviços cujo processo de prestação se desenvolveu integralmente no exterior, não prosperando os argumentos que defendem entendimento no sentido de que não a atividade de prestar serviço, mas a utilidade da mesma decorrente pode ser bastante para configurar o critério material do ISS.

Com relação à segunda hipótese disposta pela lei, pela qual a empresa inicia a prestação do serviço no exterior, concluindo-o, porém, em território nacional, entendemos estar ela a tratar dos chamados "serviços complexos". A atividade-fim desenvolvida no exterior não pode ser abarcada pela norma tributária brasileira, tendo em vista a ausência de permissivo constitucional. Em verdade, tecnicamente, tal hipótese equivale àquela dos serviços provenientes do exterior, já que o serviço, embora possa ser, em tese, decomposto em etapas, para fins tributários, deve ser considerado como único.

A tributação do ISS sobre serviços iniciados no exterior e concluídos no país – atividade-fim desempenhada no exterior –, assim como os de lá integralmente provenientes, faz com que o imposto municipal recaia não sobre a prestação de serviços em si, mas sim sobre sua fruição, materialidade que não encontra acolhida na regra-matriz constitucional do ISS.

Aqui, a Constituição conota e denota o fato que pode ser adotado pelo legislador municipal, pela menção à atividade humana – no sentido da conceituação de "serviço" supradescrita –, consistente na prestação de serviços.

2.1.2 Local do estabelecimento do prestador do serviço

Em sendo o critério espacial o local do estabelecimento do prestador, a perspectiva é outra.

No caso de empresas prestadoras de serviço brasileiras serem contratadas por tomadores brasileiros, mas que, para cumprimento integral dos serviços contratados, necessitem, por sua vez, contratar serviços complementares de empresas estrangeiras, acreditamos não haver dúvida sobre a incidência do ISS. O Imposto sobre Serviços só incide sobre a atividade-fim, ainda que a atividade-meio tenha ocorrido no exterior.

A incidência do ISS sobre o fato, nesse caso, cremos, não se dá pela pecha de importação do serviço iniciado no exterior, como deseja a LC nº 116/03, mas sim em função da atividade-fim desempenhada no território nacional, que é perfeitamente encampada pela regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços delineada constitucionalmente.

E vamos além, entendemos haver a incidência da norma tributária mesmo que toda a atividade tenha se desenvolvido no exterior, isso porque o relevante, para esta tese, é a localização do estabelecimento do prestador de serviço.

Neste sentido, Sacha Calmon e Misabel Derzi afirmam que

"não resta dúvida de que o Município pode tributar os serviços prestados e executados no exterior, ainda que o beneficiário também tenha sede no exterior, **bastando para a incidência que, em seu território, se localize o estabelecimento do prestador.**" (grifo nosso)(12)

Diferentemente, porém, é a circunstância de a empresa estrangeira ser contratada para prestar serviços para tomadores brasileiros, mas que, para cumprimento integral do escopo dos serviços contratados, necessite, a seu turno, contratar serviços complementares de empresas brasileiras. A nosso ver, foi esse o fato que a LC nº 116/03 pretendeu abarcar.

No que concerne a essa situação, constatamos a existência de dois diferentes pontos de vista: a) há, no caso, uma conexão material entre o não-residente prestador do serviço e o Município localizado em território brasileiro, visto que o serviço é aqui concluído; ou b) não há amparo constitucional para exigir-se o ISS relativamente a esse serviço iniciado no exterior, mas aqui concluído, visto que a extraterritorialidade somente pode ser adotada em situações peculiares, mediante expressa previsão constitucional.(13) (14)

Na linha da conclusão contida na letra b, entendemos não haver autorização constitucional para a aplicação da extraterritorialidade quando a empresa estrangeira inicia a prestação do serviço no exterior e a conclui no território nacional.

Além disso, partindo-se da premissa de que a atividade-fim é que deve ser levada em conta para efeitos de tributação, resta evidente que o sujeito definido pela lei como contribuinte (art. 5º, LC nº 116/03), qual seja, o prestador de serviço não-residente, não pode ser atingido pela legislação brasileira no seu país.

Igualmente, pelas mesmas razões, inexistente a tributação quando o prestador não-residente realiza toda a atividade (prestação de serviço) em seu território, o que configura a hipótese de serviço proveniente do exterior.

A tributação do ISS sobre serviços iniciados no exterior e concluídos no país – atividade-fim contratada no exterior –, assim como os de lá provenientes, faz com que o imposto municipal recaia não sobre a prestação de serviços em si, mas sim sobre sua fruição, materialidade esta que não encontra fundamento de validade na regra-matriz constitucional.

2.2 Critério espacial

Afirmamos, linhas acima, que a Constituição Federal estabelece limites às competências tributárias de cada ente tributante. Com isso, pretendeu-se asseverar que cada regra de atribuição de competência tributária exerce uma função dúplice, na medida em que, ao prever as situações em que determinada competência pode ser exercida, estabelece que toda e qualquer situação que se encontra fora de seu campo de incidência encontra-se excluída da tributação.

Assim, ao estabelecer que os Municípios e o Distrito Federal possuem competência para instituir imposto sobre a prestação de serviços, determina a Constituição, simultaneamente, que lhe falece competência para tributar pelo ISS qualquer comportamento que não possa ser equiparado à atividade de prestação de serviços.

Além de prever o comportamento tributável, constam na regra-matriz de incidência também as diretrizes espaciais que determinam o nascimento do dever tributário. Com isso, quer-se dizer que consta na regra-matriz de incidência a indicação do local onde a ocorrência do comportamento selecionado como fato gerador produz os efeitos fiscais pretendidos.

Na LC nº 116/03, art. 3º, o critério espacial do ISS encontra-se definido com base em dois aspectos: a) regra geral, o imposto é devido no Município onde se encontra o estabelecimento prestador do serviço (ou no local de domicílio do prestador); e b) excepcionalmente, o imposto é devido no local de sua efetiva prestação.

Antes da entrada em vigor do referido diploma legal, o Superior Tribunal de Justiça, sob a vigência do DL nº 406/68 – recepcionado pela CF como lei complementar –, havia pacificado o posicionamento de que o critério espacial do ISS seria o do local da efetiva prestação do serviço, conforme se verifica pela ementa a seguir transcrita:

"EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES.

I - Para fins de incidência do ISS – Imposto Sobre Serviços – importa **o local onde foi concretizado o fato gerador**, como critério de fixação de competência do município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se revele o teor do art. 12, alínea a, do Decreto-Lei nº 406/68.

II - Embargos rejeitados." (grifo nosso)

(EdivREsp 130.792/CE, Rel(a). p/o acórdão Min(a). Nancy Andrichi, 1ªS./STJ DJU 12.06.2000, p. 66)

Porém, sem entrar na discussão sobre a possível subsistência dessa interpretação frente à LC nº 116/03, independentemente do aspecto utilizado para fins de determinação do local da prestação (localização do estabelecimento prestador ou da efetiva prestação do serviço), é de se assinalar que a ocorrência da hipótese de incidência do imposto encontra-se sempre vinculada aos limites de um Município, no âmbito interno do país.

Nos termos em que a Constituição atribuiu a competência para a instituição do Imposto sobre Serviços, a lei municipal não pode alcançar fatos jurídicos ocorridos no exterior, ou seja, não pode haver a incidência do aludido imposto sobre serviços efetivamente prestados fora dos limites de um Município brasileiro, ou quando nem sequer o estabelecimento do prestador se localiza no país, a depender da tese do critério espacial adotada.

Nesse sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça:

"NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE. COISA JULGADA. A lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos no exterior e o ISS só incide sobre serviços descritos na lista anexa ao Decreto-Lei 834/69, prestados nos limites do Município, excepcionalmente, em outros Municípios brasileiros. Além do mais, a publicidade veiculada pela recorrente é amparada pela imunidade. Há reprodução de ação idêntica, anteriormente ajuizada, decidida e com trânsito em julgado. Recurso provido."

Excerto do voto do Ministro Relator Garcia Vieira:

"(...) o Município só pode tributar os serviços prestados em seu território e, excepcionalmente, em outras comunas, mas sempre dentro do Brasil. Estamos diante de não incidência tributária e, também, de imunidade (art. 19, III, letra d, da CF anterior). **A lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos no exterior e o ISS só incide sobre os serviços descritos na lista anexa ao Decreto-Lei nº 834/69, prestados nos limites do município ou, excepcionalmente, como vimos, em outros territórios, mas sempre dentro de nosso país (CTN, art. 102). O disposto no art. 12 do DL 406/68 só se aplica quando os serviços são prestados no território nacional, e não no exterior.**(grifo nosso) (REsp 26.827/SP, 1ªT./STJ, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 16.11.1992, p. 21121)

"TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI Nº 406/68. **A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não se pode ter voga.** (...)" (grifo nosso) (REsp 54.002/PE, 1ªT./STJ, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ 08.05.95, p. 12309)

Da mesma forma, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, escrevendo na vigência do texto constitucional anterior – e ainda merecendo respaldo –, sustentavam a existência do princípio da territorialidade, afirmando: "se a prestação do serviço se der no exterior, esse fato não poderá ser alcançado pela lei do Município".**(15)**

Em relação à importação de serviços, prevê a LC nº 116/03 que será considerado prestado o serviço no Município onde estiver localizado o estabelecimento tomador ou intermediário do serviço.

É o que dispõe o art. 3º, inc. I:

"Art. 3º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I - do **estabelecimento do tomador** ou **intermediário do serviço** ou, na falta de estabelecimento, **onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar.**" (grifo nosso)

A lei complementar nesse aspecto mostra-se incoerente e incompatível com o desígnio constitucional, diante da total ausência de conexão entre o estabelecimento prestador estrangeiro, ou entre a efetiva prestação de serviço no país estrangeiro, e os territórios dos Municípios dos importadores de serviços (intermediários ou usuários).

Tanto não existe essa conexão que o legislador obrigou-se a estabelecer como critério espacial de incidência o estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço.

Desse modo, a hipótese não se encontra em consonância com os limites espaciais impostos pela Constituição para cobrança do ISS, na medida em que o vínculo estabelecido entre o estabelecimento do prestador, ou a efetiva prestação de serviços, e um Município brasileiro é feito não pela ocorrência neste do critério material do tributo (prestar serviço), mas pela presença de sujeito que não possui qualquer vínculo com a relação jurídica tributária (o tomador do serviço).

Como se sabe, o texto constitucional não cria tributos, mas sim confere a competência para que os entes federados os criem. Entretanto, a Constituição Federal traça alguns dos elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária, de forma que qualquer lei que venha, de alguma forma, a complementar o texto constitucional deverá observá-la.

Essa disposição vale também para o ISS, sendo que sua regra-matriz de incidência indica, dentre todos os seus componentes, o critério espacial, ou seja, o limite territorial para o exercício da competência tributária, que no caso é o território do Município onde ocorreu o fato que dá ensejo à incidência normativa.

2.3 Critério pessoal (sujeito passivo)

Tendo em vista que, na tese do critério espacial como sendo o local da efetiva prestação de serviço, a circunstância de ser o prestador nacional ou estrangeiro não é elementar para efeitos de caracterização de ser ou não o serviço prestado no exterior, deixaremos de discorrer a respeito neste item. O simples fato de a atividade (prestação de serviço) ocorrer no exterior já denota a inexistência de relação jurídica entre o prestador e qualquer Município brasileiro.

Devido a isso, tudo o quanto será dito sobre o critério em referência terá como embasamento o critério espacial do local do estabelecimento do prestador (ou do domicílio).

A hipótese de incidência modelada na Constituição, como visto, não é a aquisição de serviços, mas a prestação de serviços. Logo, o critério pessoal do ISS, especificamente o sujeito passivo direto, será, necessariamente, o prestador do serviço.

A própria LC nº 116/03, em seu art. 5º, assim define: "contribuinte é o prestador do serviço".

Mais adiante, a lei estabelece a figura do responsável tributário:

"Art. 6º. (...)

§ 2º. Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; (...). (grifo nosso)

Ainda que o art. 6º da LC nº 116/03 possibilite ao legislador ordinário a criação da figura do responsável tributário por transferência ou substituição, nos moldes já previstos no art. 128 do Código Tributário Nacional, relativamente ao tomador ou intermediário de serviços importados, elege-os como "responsáveis" pelo ISS incidente, quando em verdade os mesmos caracterizam-se como verdadeiros contribuintes, visto que as ordens jurídicas nacionais (quer a LC, quer as diversas leis ordinárias municipais) não têm aptidão para alcançar pessoa física ou jurídica prestadora de serviços em solo estrangeiro e elegê-los como contribuintes do ISS, única hipótese possível a autorizar a previsão de um eventual responsável legal tributário, como pretendido pela nova disciplina nacional do imposto municipal.

A respeito desse assunto, Heleno Tôrres**(16)** manifesta que a LC nº 116/03 somente reconhece como contribuinte do ISS o respectivo prestador do serviço e o disse claramente no art. 5º. Para o autor, quando o contribuinte for um sujeito não-residente sua atividade somente pode ser colhida pelo imposto, no Brasil, quando sua ação mantenha alguma conexão material com o território do respectivo Município brasileiro.

O tomador de serviços (residente) somente pode ser definido como responsável pelo débito do imposto (art. 6º, § 2º, I), mas exclusivamente quando, previamente, se tenha por aperfeiçoada a relação jurídica obrigacional, entre Município do local do domicílio do tomador e o sujeito não-residente, a partir do fato jurídico tributário consubstanciado num evento qualificado na lista de serviços, concluído pelo efetivo contribuinte no território nacional, ou melhor, no território do respectivo Município, mesmo que se tenha iniciado no exterior.

Para Heleno Tôrres, os sujeitos não-residentes não podem ser tributados no Brasil por fatos praticados no exterior, por absoluta falta de conexão material entre suas atividades com o ordenamento local.

Também José Eduardo Soares de Melo**(17)** ao analisar referida tributação afirma que esse preceito não tem fundamento de validade no ordenamento constitucional, uma vez que objetiva alcançar fatos ocorridos fora do território nacional, além de criar uma esdrúxula obrigação tributária (inexistência de contribuinte prestador do serviço mediante estipulação exclusiva do responsável na pessoa do respectivo tomador) (art. 6º, § 2º, I).

O autor acrescenta que, de acordo com o princípio da territorialidade, os nacionais de um país somente devem ser tributados pelo país em que residem e nunca poderiam ser alcançados quando residentes no estrangeiro. No entanto, entende que a extraterritorialidade tem sido

considerada em situações peculiares, com expressa determinação constitucional e mediante a celebração de tratado entre países, com o escopo de evitar a dupla tributação. Assim, são específicas, excepcionais e limitadas as previsões de incidências tributárias relativamente a fatos, estados, negócios e situações ocorridas no exterior, ou delas decorrentes, como é o caso do IR, ICMS e Imposto de Importação.

No presente caso, verifica-se claramente que a LC nº 116/03 abdicou da figura do contribuinte em favor do responsável tributário, por uma razão muito simples: o prestador de serviços está situado no exterior, não podendo os seus atos serem colhidos por lei brasileira.

E, assim fazendo, está a lei complementar incorrendo em flagrante inconstitucionalidade.

3 ISS sobre a importação de serviços e a Lei Complementar: um novo imposto?

Nas palavras do mestre Paulo de Barros Carvalho,⁽¹⁸⁾ "a norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos".

Pois bem, realizando um trabalho hermenêutico sobre o conjunto dos textos do direito posto, verificamos que a LC nº 116/03 visou à criação de um novo imposto, com critérios completamente distintos dos que compõem a regra-matriz constitucional de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), de competência municipal.

Para tanto, descreve a fruição de serviços como critério material do imposto, o que resta claro pelo fato de que a ocorrência da prestação de serviço no exterior, sem a correspondente participação na relação jurídica de tomador residente no território nacional, não será tributada.

No tocante ao critério pessoal (sujeito passivo), a LC nº 116/03, apesar de denominá-los como "responsáveis" pelo recolhimento do tributo (art. 6º, § 2º, I), estabelece o tomador ou o intermediário de serviço proveniente do exterior do País como verdadeiros **contribuintes** do imposto, com exclusão de qualquer outro sujeito.

Ademais, cabe referir que a lei complementar elege como domicílio tributário o estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde o "responsável" (contribuinte) estiver domiciliado (art. 3º, I).

Depreende-se, pois, a partir de uma interpretação dos dispositivos constantes na LC nº 116/03, que a regra-matriz de incidência desse tributo tem, no seu antecedente, a fruição de serviços como critério material, o local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço, ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, como critério espacial, o momento da fruição do serviço como critério temporal; no seu conseqüente, como critério pessoal, o tomador ou intermediário do serviço (sujeito passivo) e a União Federal (sujeito ativo), e o preço do serviço como critério quantitativo (base de cálculo). Ausente a estipulação de alíquota no critério quantitativo.

Assim, resta a dúvida se poderia ou não a LC nº 116/03 inovar e dessa forma criar

um novo imposto (ISS - Importação), de competência da União.

Para melhor análise da questão é importante a leitura do que dispõe a Constituição Federal:

"Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; (...)"

O artigo 154, inc. I, supratranscrito, expressa a possibilidade da instituição de impostos residuais por parte da União. No caso de instituição de novo imposto pela União, no exercício da sua competência residual, exige-se lei complementar para a definição da integralidade dos critérios integrantes da respectiva regra-matriz de incidência, abrangendo inclusive a alíquota, componente do critério quantitativo. Além disso, deverá atender aos demais requisitos previstos no dispositivo, tais como a não-cumulatividade e a ausência da mesma hipótese de incidência e da mesma base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição.

Constata-se, de plano, a insubsistência do ISS – Importação veiculado pela LC nº 116/03. Tanto pelo fato de não conter todos os elementos integrantes da regra-matriz, quanto por não atender aos demais pressupostos. A base de cálculo do tributo em referência, por exemplo, é idêntica à do Imposto sobre Serviços de competência municipal.

Estaria a legislação complementar, portanto, pretendendo criar um novo imposto, todavia, em contraposição às atribuições que lhe foram conferidas pela Constituição Federal (art. 154, I).

Ademais dessa função inovadora, cabe salientar que a lei complementar possui outras que se destacam.

Vejamos o que dispõe o art. 146 da Constituição Federal:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Alínea acrescentada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, DOU 31.12.2003, com efeitos a partir de 45 dias da publicação). (...)"

Percebe-se que a Constituição Federal prevê a possibilidade da edição de lei complementar para a fixação de normas gerais no tocante à definição de fatos geradores e contribuintes de impostos.

Uma leitura desatenta desse texto poderia nos levar à conclusão de que a LC nº 116/03 está em consonância com a Carta Magna. No entanto, esse dispositivo não pode ser analisado de forma independente.

Para o professor Roque Carraza,

"se a lei complementar tributária referida no art. 146 do Diploma Magno não apontar os nortes da Constituição, perderá, por completo, a razão jurídica de existir e, destarte, a ninguém poderá obrigar,

muito menos aos legisladores das pessoas políticas, para os quais deve apenas dar orientação, e não fundamento de validade. Assim, proclamamos, desde agora, que tal lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição. Não pode inovar, mas apenas, declarar. Para além destas angustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e, deste modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar, máxime os que concedem autonomia jurídica às pessoas políticas no que concerne à decretação a arrecadação dos tributos de sua competência."**(19)**

É importante ressaltar que o ente competente para legislar instituindo tributos não está autorizado a fazê-lo como bem entender, pois, ao mesmo tempo em que a Constituição Federal outorgou a competência tributária, delimitou-a, devendo ser integralmente respeitada.

A eleição dos critérios material, espacial e pessoal feita pela LC nº 116/03 para a importação de serviços, além de ser dissonante dos critérios traçados pela Constituição, destoa dos limites funcionais da lei complementar fixados constitucionalmente.

Deve o legislador complementar observar o disposto pela Lei Maior, sendo que não lhe é permitido extrapolar os contornos das funções que lhe foram atribuídas pelo art. 146.

Em razão disso, pensamos que a LC nº 116/03 no tocante à importação de serviços é inconstitucional, tendo em vista que o texto constitucional não prevê, quando traça a regra-matriz do tributo (ISS), essa hipótese de incidência.

4 Paralelo com outros tributos

Não se pode deixar de argumentar, ainda, que, nos casos em que desejou gravar a importação, a Constituição Federal o fez de forma expressa, outorgando à União, por exemplo, a competência para a instituição do Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros - II (art. 153, I), para a instituição de Contribuições Sociais sobre a importação de bens ou serviços do exterior (arts. 149, § 2º, II, e 195, IV), para a instituição de Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE-Importação (arts. 149, § 2º, II, e 177, § 4º), e outorgando aos Estados a competência para a instituição do ICMS - Importação (art. 155, § 2º, IX, a).

Caso não houvesse essas previsões constitucionais de forma explícita, não se poderia cogitar em tributação nessas hipóteses.

Esse foi o entendimento exarado pelo Exmo. Min. Carlos Velloso nos autos do Recurso Extraordinário nº 203.075-9/DF (Relator Ministro Maurício Corrêa, 1ªT./STF, DJ de 29.10.99, p. 18), com relação ao ICMS - Importação:

"O contribuinte do ICMS é o vendedor, não obstante tratar-se de um imposto que repercute e acaba sendo pago pelo comprador. Todavia, esse é um fato econômico, que o Supremo Tribunal Federal entende que não tem relevância na relação jurídica contribuinte-fisco. **Se o contribuinte é o vendedor, numa importação não haveria pagamento de ICMS, pelo simples motivo de o exportador estar no exterior. Foi preciso, portanto, que a Constituição estabelecesse, expressamente, a incidência desse tributo, na importação, e expressamente explicitou que o seu pagamento seria feito pelo comprador, ou seja, pelo importador.** (...) o importador, assim o comprador, que é comerciante ou industrial, pode, na operação seguinte, utilizar o crédito do tributo que pagou no ato do desembaraço aduaneiro. O particular, que não é comerciante ou industrial, jamais poderia fazer isso. É dizer, caberia a ele o ônus total do tributo." (grifo nosso)

No que diz respeito ao Imposto de Renda e ao Imposto sobre Produtos Industrializados, algumas ponderações merecem ser feitas.

Quanto ao IR, a própria Constituição estabelece que o imposto será informado pelo critério da universalidade (art. 153, § 2º, I). Quer dizer com isso que o legislador infraconstitucional, no que concerne ao critério espacial, não encontra restrições constitucionais para a instituição do imposto sobre a renda, podendo restringir a imposição tributária sobre fontes produtoras de renda localizadas no território nacional ou adotar o critério da universalidade, alcançando, assim, fatos tipificados que se compõem para além de nossas fronteiras. Apenas, quanto a este critério, por questão de efetividade, a incidência do imposto deve ficar adstrita aos limites onde o Estado possa exercer sua soberania, mas independentemente do lugar onde tal renda tenha sido gerada.

Já quanto ao IPI, tomado na regra infraconstitucional que prevê a incidência sobre a importação, alguns autores divergem quanto à constitucionalidade da sua instituição diante da ausência de previsão constitucional específica.**(20)** A discussão assemelha-se à que aqui é levantada. Lá, o cerne do problema reside em saber se a importação de produto industrializado também realiza a hipótese fática do IPI.

Apenas para registrar nosso pensamento, se a Constituição atribui à União a competência para instituir imposto sobre a "importação de produtos estrangeiros" (art. 153, I), claro está que as operações com produtos industrializados não poderão estender seu manto por sobre

a importação de produtos industrializados estrangeiros, sob pena de invadirem a materialidade da hipótese de outro tributo.

Na verdade, o que fez o legislador federal quando instituiu o IPI nas importações foi criar um autêntico adicional do Imposto de Importação, como assevera José Roberto Vieira.**(21)** Note-se que não resultou magoada a discriminação constitucional de competências, de vez que ambos, IPI e Imposto de Importação, foram entregues à mesma pessoa política (União).

Conclusão

A Constituição Federal é rígida e, com extrema rigidez, fixa as competências tributárias, discernindo as áreas exclusivas de atuação das pessoas políticas. A legislação infraconstitucional não altera a Constituição. Não pode a lei complementar diminuir, nem ampliar as competências.

Cada regra de atribuição de competência tributária exerce uma função dúplice. Descreve, genericamente, ao distribuir as competências, quais os fatos que podem ser escolhidos pelo legislador infraconstitucional como hipótese de incidência de determinado imposto, assim como exclui da tributação toda e qualquer situação que se encontra fora de seu campo de incidência.

O inc. III do art. 156 da Constituição estabelece o âmbito de competência dos Municípios para legislar sobre o Imposto sobre Serviços, não compreendidos na competência dos Estados, definidos em lei complementar.

Do conceito de serviço descrito pela Constituição deflui que somente é tributável a materialidade "prestar serviço", pois o prestador é o verdadeiro beneficiário da remuneração, que é o modo objetivo que indica a mensuração do conteúdo econômico.

A materialidade descrita pelo § 1º do art. 1º da LC nº 116/03, quanto à importação de serviços, pretende, desautorizadamente, ampliar a materialidade constitucional, abarcando o fato "consumir, fruir ou utilizar serviço".

A Constituição não é explícita no que diz respeito ao local onde se reputará ocorrido o fato jurídico-tributário. Entretanto, verifica-se que o critério espacial da hipótese deve coincidir com o campo de eficácia da lei tributária. Portanto, o fato jurídico definido pela Constituição há de ocorrer em qualquer ponto situado dentro do território do Município, que é onde a lei municipal poderá produzir seus efeitos.

Isso quer dizer que, consoante o princípio da territorialidade, a ocorrência da hipótese de incidência do ISS encontra-se sempre vinculada aos limites de um Município, no âmbito interno do país, e não no exterior, salvo autorização constitucional expressa.

Embora a LC nº 116/03 estabeleça, no seu art. 3º, inc. I, que, na hipótese de importação de serviços, o mesmo considerar-se-á prestado no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço, deve-se considerar prestado o serviço, de acordo com ditames constitucionais, no local do estabelecimento prestador ou no local da sua efetiva prestação, a depender da tese adotada.

O conceito de importação de serviços implícito na disposição do § 1º do art. 1º da LC nº 116/03, segundo o qual o imposto incide sobre os serviços provenientes do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, interpretado à luz da materialidade constitucional conferida ao ISS ("prestar serviço"), varia conforme a tese escolhida referente ao critério espacial.

A adoção do critério espacial do local da efetiva prestação do serviço restringe a incidência do ISS, pois inviabiliza a cobrança do imposto quando a execução dos serviços ocorrer além dos limites territoriais do país, diferentemente do que ocorre quando o critério espacial for o do local do estabelecimento prestador.

Diante da hipótese de incidência do ISS modelada pela Constituição, o sujeito passivo direto (contribuinte) da obrigação será, necessariamente, o prestador do serviço, sendo que somente pode ser alcançado pela norma impositiva quando o fato jurídico ocorrer no território nacional.

A LC nº 116/03, no seu art. 6º, § 2º, inc. I, quanto à importação de serviços, elege como responsáveis tributários o tomador ou intermediário de serviço e o faz sem que se possa ter por aperfeiçoada a relação jurídica obrigacional, entre o Município do local do domicílio do tomador e o sujeito não-residente – que é o suposto contribuinte –, caso se adote a tese do critério espacial do local do estabelecimento prestador, ou o sujeito prestador no exterior, caso a opção seja pelo local da efetiva prestação do serviço.

Assim, não há possibilidade alguma de haver previsão de um eventual responsável legal tributário, como pretende a legislação complementar mencionada.

Em face da dessemelhança dos critérios trazidos pela LC nº 116/03, com os que compõem a regra-matriz constitucional do ISS, verifica-se que a citada lei visou à criação de um imposto novo, de

competência da União. No entanto, por não atender aos pressupostos constitucionais para a instituição de impostos residuais (art. 154, I, CF), não merece prosperar a pretensa imposição.

Ademais, o art. 156, III, da CF não faz qualquer referência à importação de serviços. Daí salientar que a legislação complementar ultrapassou os limites de sua função (art. 146, CF), incluindo dispositivo de que a Constituição não tratou.

Nos casos em que desejou gravar a importação, a Constituição Federal o fez de forma expressa.

Por tudo o quanto foi dito, vemos que não há respaldo constitucional para a instituição de ISS sobre a importação de serviços.

A produção jurisprudencial sobre o tema ainda é escassa, mas acreditamos que, em virtude das considerações feitas neste estudo, por ela seremos majoritariamente acompanhados.

Referências bibliográficas

ALVES, Anna Emilia Cordelli. Importação de Serviços: Impossibilidade da Tributação pelo ISS em Decorrencia do Critério Constitucional da Origem do Serviço. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 112, p. 7-15, jan. 2005.

ARZUA, Heron. O ISS e o Princípio da Territorialidade. In: MELO, Celso A. Bandeira de (org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba. Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 145.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Territorialidade da Lei Tributária Estadual. **Revista de Direito Tributário**, n. 40, p. 44-53, abr./jun. 1987.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. ISS – Atividade-meio e Serviço-fim. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 5, p. 83, fev. 1996.

BORGES, José Souto Maior. A Fixação em Lei Complementar das Alíquotas Máximas do Imposto sobre Serviços. *Projeção – Revista Brasileira de Tributação e Economia*, n. 10, a. I, ago. 1976.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CHIESA, Clélio. O imposto sobre serviços de qualquer natureza e aspectos relevantes da lei complementar nº 116/2003. In: **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon N.; DERZI, Misabel Abreu M. Aspecto Espacial da Regra-matriz do Imposto Municipal sobre Serviços, à luz da Constituição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 88. São Paulo: Dialética, jan. 2003. p. 126-145.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3. ed. (atual. conforme a Lei Complementar nº 116/2003). São Paulo: Dialética, 2003.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da**

Doutrina e da Jurisprudência. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2003.

ROSSI, Carlos Alberto Del Papa. ISS – Critério Espacial. **Revista de Estudos Tributários**, n. 31, 2003. p. 102.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 100, p. 39-51, jan. 2004.

SILVA, Sergio André R. G. da. Considerações acerca da Incidência do ISS sobre

Serviços Prestados no Exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 104, p.

88-95, maio 2004.

SOUZA DE QUEIROZ, Luís César. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

TÔRRES, Heleno T. Prestações de Serviços Provenientes do Exterior ou cuja Prestação se tenha Iniciado no Exterior. In: _____ (coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/2003 e na Constituição**. v. 2.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI**: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

XAVIER, Alberto; ESTRADA, Roberto Duque. Novo ISS sobre exportações e importações de serviços. **Correio Braziliense**, Brasília, 16 ago. 2003. Disponível em: http://www2.correioweb.com.br/cw/EDICAO_20030816/pri_opi_160803_138.htm. Acesso em: jul. 2006.

Notas:

1. A Fixação em Lei Complementar das Alíquotas Máximas do Imposto sobre Serviços. **Projeção – Revista Brasileira de Tributação e Economia**, n. 10, a. I, ago. 1976.

2. BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. São Paulo: Dialética, 2003. p. 29.

3. Idem ibidem, p. 31.

4. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 254 e 350. No mesmo sentido de que a Constituição se refere a "prestar serviço": MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3. ed. (atual. conforme a Lei Complementar nº 116/2003). São Paulo: Dialética, 2003. p. 33 e ss.

5. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 258.

6. ARZUA, Heron. O ISS e o Princípio da Territorialidade. In: MELO, Celso A. Bandeira de (org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba. Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 145.

7. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 617.

8. Nesse sentido: COELHO, Sacha Calmon N.; DERZI, Misabel Abreu M. Aspecto Espacial da Regra-matriz do Imposto Municipal sobre Serviços, à luz da Constituição. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 88, p. 126-145, jan. 2003.

9. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 258.
10. ISS – Atividade-meio e Serviço-fim. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 5, p. 83.
11. Idem ibidem.
12. COELHO, Sacha Calmon N.; DERZI, Misabel Abreu M. Aspecto Espacial da Regra-matriz do Imposto Municipal sobre Serviços, à luz da Constituição. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 88, p. 133-134, jan. 2003.
13. ALVES, Anna Emilia Cordelli. Importação de Serviços – Impossibilidade da Tributação pelo ISS em Decorrencia do Critério Constitucional da Origem do Serviço. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 112, p. 7-15.
14. SILVA, Sergio André R. G. da. Considerações acerca da Incidência do ISS sobre Serviços Prestados no Exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 104, p. 88-95.
15. Territorialidade da Lei Tributária Estadual. *Revista de Direito Tributário*, n. 40, p. 44-53.
16. Prestações de Serviços Provenientes do Exterior ou cuja Prestação se tenha Iniciado no Exterior. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **ISS na Lei Complementar nº 116/2003 e na Constituição**, v. 2, Coleção de Direito Tributário. Barueri: 2004. p. 281 e ss.
17. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3. ed. (atual. conforme a Lei Complementar nº 116/2003). São Paulo: Dialética, 2003. p. 158.
18. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 8.
19. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 578.
20. PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2003. p. 700 e ss.
21. VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. p. 98.

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023: 2002/ABNT):
SPOHNR, Ricardo Gewehr. A inconstitucionalidade da incidência do ISS na importação de serviço proveniente do exterior ou que nele tenha se iniciado. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n.